

FORTIUM

Centro de Estudos Jurídicos

Pós-graduação *Lato Sensu*
Curso de Especialização em Direito Público

A DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NO STJ QUANTO À APLICAÇÃO DO PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005

KALYANI RUBENS MUNIZ COUTINHO

BRASÍLIA
2010

FORTIUM

Centro de Estudos Jurídicos

Pós-graduação *Lato Sensu*
Curso de Especialização em Direito Público

A DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NO STJ QUANTO À APLICAÇÃO DO PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005

KALYANI RUBENS MUNIZ COUTINHO

Trabalho de conclusão do tipo Monografia
submetido ao Núcleo de Trabalhos de
Conclusão de Curso – NTCC do curso de Pós-
Graduação em Direito Público do Centro de
Estudos Jurídicos Fortium, como requisito
obrigatório para a obtenção de título de
Especialista.

BRASÍLIA
ABRIL - 2010

FORTIUM

Centro de Estudos Jurídicos

Pós-graduação *Lato Sensu*
Curso de Especialização em Direito Público

Trabalho apresentado ao Centro de Estudos Jurídicos Fortium, Brasília – DF, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Público.

A divergência jurisprudencial no STJ quanto à aplicação do prazo para a repetição do indébito tributário após a Lei Complementar nº 118/2005

KALYANI RUBENS MUNIZ COUTINHO

Aprovado por:

Professor

Professor

Brasília, 10 de abril de 2010

III

Agradecimentos

Dedico esta obra primeiramente a Deus, fonte de toda sabedoria e conhecimento.

À minha família, Rubens, Vera e Jessica, pelo encorajamento e amizade nos momentos de desalento.

Ao meu noivo Rafael, por ter estado ao meu lado em todos os momentos.

Aos colegas da Secretaria de Jurisprudência do STJ, pelo apoio e pelo ensinamento precioso do trabalho em equipe.

Com singular apreço, ao Professor Marcos Spíndola, pelas sugestões oferecidas.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. CONCEITOS PRELIMINARES	3
2.1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	3
2.2. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS ESPÉCIES	3
2.2.1. <i>Lançamento de ofício</i>	4
2.2.2. <i>Lançamento por declaração</i>	4
2.2.3. <i>Lançamento por homologação ou autolancamento</i>	5
2.3. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	6
2.4. EXTINÇÃO DO DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO	7
 3. A DISCUSSÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	 9
3.1. O PRAZO PRESCRICIONAL PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO ESTABELECIDO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005	9
3.1.1. <i>A tese dos “cinco mais cinco” firmada pelo Superior Tribunal de Justiça</i>	9
3.1.2. <i>O novo entendimento quanto ao prazo prescricional trazido pela Lei nº 118/2005</i>	10
3.2. A DISCUSSÃO FIRMADA NO AIERESP Nº 644.736/PE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005.....	10
3.2.1. <i>A tese defendida pela Fazenda Nacional quanto ao prazo prescricional para a repetição do indébito tributário</i>	12
3.2.2. <i>A interpretação da Corte Especial do STJ sobre a natureza modificativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005</i>	Erro! Indicador não definido. 5
3.2.3. <i>A interpretação da Corte Especial do STJ sobre a inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005</i>	Erro! Indicador não definido. 6
 4. A DIVERGÊNCIA NO ÂMBITO DO STJ QUANTO À CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM FACE DO DIREITO INTERTEMPORAL	 18
4.1. REGRA DE TRANSIÇÃO ESTABELECIDO NO AIERESP Nº 644.736/PE	18
4.2. O POSICIONAMENTO DOS MINISTROS DA PRIMEIRA E SEGUNDA TURMAS DO STJ QUANTO À REGRA DE TRANSIÇÃO FIRMADA PELA CORTE ESPECIAL	21

4.2.1. <i>O posicionamento da Ministra Eliana Calmon</i>	21
4.2.2. <i>O posicionamento do Ministro Luiz Fux</i>	22
4.2.3. <i>O posicionamento do Ministro Castro Meira</i>	23
4.2.4. <i>O posicionamento do Ministro Mauro Campbell Marques</i>	24
4.2.5. <i>O posicionamento do Ministro Francisco Falcão</i>	24
4.2.5. <i>O posicionamento da Ministra Denise Arruda</i>	25
5. CONCLUSÃO	26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	33

RESUMO

O presente trabalho tem como propósito analisar como tem sido tratada a questão da aplicação do prazo prescricional para que o contribuinte efetue a restituição do indébito tributário no caso específico de tributos sujeitos a lançamento por homologação após o advento da Lei Complementar nº 118/2005 no seio da mais alta Corte uniformizadora da Lei Federal do país, o Superior Tribunal de Justiça, bem como enfrentar a questão da ainda existente divergência de entendimentos entre os Ministros daquela Casa quanto à contagem do prazo de prescrição em face da regra de direito intertemporal estabelecida no AIERESP nº 644.736/PE.

Palavras-chave: Prazo prescricional. Repetição de indébito. Compensação. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Tese dos cinco mais cinco. LC 118/2005. Crédito tributário. Extinção. Homologação. Lançamento. Lei interpretativa. Lei modificativa. Retroatividade da lei. Interpretação. Inconstitucionalidade. Direito intertemporal.

1. INTRODUÇÃO

O tema do prazo de prescrição para a ação de repetição do indébito tributário no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação sempre foi alvo de grandes controvérsias no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Desde a década de noventa, existia no Tribunal uma celeuma em torno do termo inicial da contagem do prazo prescricional.

Após grandes discussões, a Primeira Seção do STJ sedimentou um entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito.

Apesar da consolidação da jurisprudência daquela Corte – denominada de “tese dos cinco mais cinco” –, nova discussão emergiu com a edição da Lei Complementar nº 118/2005, a qual modificou aquele entendimento ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional de forma a reduzir o prazo prescricional da ação de repetição de indébito, considerando, para tal fim, como data da extinção do crédito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a data do pagamento antecipado, independentemente da homologação, expressa ou tácita, da Fazenda competente.

Novamente, coube ao STJ dizer sobre a interpretação adequada da referida Lei, mormente no tocante à contagem do prazo prescricional naquelas situações em que o pagamento indevido havia sido realizado antes da vigência da Lei Complementar nº 118, entretanto cujo ajuizamento da ação de repetição do indébito havia ocorrido quando a referida Lei já se encontrava em vigor.

O presente trabalho tem como objetivo analisar como tem sido tratada a questão da aplicação do prazo prescricional para que o contribuinte efetue a restituição do indébito tributário no caso específico de tributos sujeitos a lançamento por homologação após o advento da Lei Complementar nº 118/2005 no âmbito do STJ, bem como enfrentar a

questão da ainda existente divergência de entendimentos entre os Ministros daquela Casa quanto à contagem do prazo de prescrição em face da regra de direito intertemporal estabelecida no julgamento, pela Corte Especial, da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736/PE.

Com o fim de realizar de forma adequada o estudo proposto, proceder-se-á à pesquisa com base predominantemente em documentos jurisprudenciais e legais, não olvidando da bibliografia pertinente ao tema, apresentando-se, no primeiro capítulo, um arcabouço conceitual que visa a articular o problema pesquisado com premissas teóricas tais como o crédito tributário, a obrigação tributária, o lançamento, a restituição do indébito e a extinção do direito de pleitear tal restituição.

No segundo capítulo, enfoca-se a discussão jurisprudencial sobre a aplicação do prazo de prescrição para a repetição do indébito nos tributos sujeitos a autolancamento. Para isso, apresenta-se a tese dos “cinco mais cinco” adotada pelo STJ e o novo entendimento quanto ao prazo trazido pela LC nº 118/2005. Será apresentada, ainda, a discussão ocorrida no AIERESP nº 644.736/PE sobre a constitucionalidade dos artigos 3º e 4º da referida lei.

No terceiro capítulo, trata-se da divergência no seio do STJ quanto à contagem do prazo de prescrição para a repetição do indébito em fase do direito intertemporal, em razão da regra de transição estabelecida no AIERESP nº 644.736/PE para a aplicação do novo entendimento sobre a prescrição trazida pela Lei Complementar. Neste momento, será demonstrado que, não obstante o julgamento à unanimidade pela Corte Especial, os Ministros da Primeira e Segunda Turmas do STJ ainda divergem quanto à interpretação da regra de transição estabelecida naquele julgado, ou seja, têm aplicado de maneira diversa aquela regra de transição no momento da contagem do prazo.

Por fim, na conclusão, procura-se ressaltar os principais aspectos, identificados no curso do trabalho, que evidenciam como a questão da contagem do prazo prescricional para a repetição do indébito no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação ainda carece de um enfrentamento mais minucioso pelos Ministros daquele Tribunal, com vistas ao alcance de um entendimento uniforme sobre a matéria que produza a almejada segurança jurídica capaz de beneficiar o jurisdicionado.

2. CONCEITOS PRELIMINARES

2.1. Obrigação tributária e crédito tributário

Segundo disposto no Código Tributário Nacional, a obrigação tributária surge sempre, automaticamente, no exato momento em que acontece o fato gerador, no mundo fenomênico. Entretanto, ao nascer, a obrigação tributária ainda não é exigível. Para dar-lhe certeza (atestar a existência) e liquidez (determinação de seu valor exato), é necessária a atuação do fisco. Tal atuação se manifesta no ato ou procedimento administrativo denominado lançamento. A obrigação tributária tornada líquida e certa pelo ato administrativo do lançamento passa a ser chamada de crédito tributário.

Crédito tributário, portanto, é a própria obrigação tributária em um segundo momento, ou seja, é a obrigação tributária tornada líquida e certa, portanto exigível, como decorrência do lançamento.¹

2.2. O lançamento tributário e suas espécies

Pode-se extrair do Código Tributário Nacional o conceito de lançamento, a saber, que o descreve como sendo o ato ou procedimento administrativo, privativo da autoridade administrativa, que constitui o crédito tributário². O lançamento tem natureza constitutiva do crédito e declaratória da obrigação, uma vez que esta existe antes do lançamento e independente dele³.

A doutrina pátria tem entendido que o lançamento possui três modalidades, de acordo com a participação do sujeito passivo: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação ou autolançamento.

¹ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2009, p.319.

² Ob. cit. p.321.

³ Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

2.1.1. Lançamento de ofício

O lançamento de ofício é aquele realizado pela autoridade administrativa sem nenhuma participação necessária do sujeito passivo. Neste, o agente fiscal obtém todos os elementos importantes para a determinação do crédito tributário de fontes outras que não alguma declaração ou informação específica que o sujeito passivo deva prestar.

Ocorrido o fato gerador, o fisco toma conhecimento de tal circunstância por conta própria, e calcula o tributo (ou multa) devido a partir de dados obtidos diretamente por ele mesmo, sem necessidade de colaboração do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional prevê no inciso I do artigo 149 que o lançamento será feito de ofício pela autoridade administrativa naqueles casos em que a lei o determinar⁴. Assim, o inciso aplica-se aos tributos em que o lançamento é efetuado originariamente de ofício, como o IPTU, o IPVA, a maioria das taxas, as contribuições de melhoria, algumas contribuições, como as cobradas pelos conselhos fiscalizadores de profissões regulamentadas, a contribuição de iluminação pública, dentre outros⁵.

2.2.2. Lançamento por declaração

O artigo 147 do CTN enuncia que o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação⁶.

Da leitura do dispositivo, conclui-se que, no lançamento por declaração, o sujeito passivo informa ao fisco matéria de fato, mediante a apresentação de uma declaração escrita e, com base em tais informações, o fisco calculará o tributo e notificará o sujeito passivo para pagar, ou, ainda, realizar impugnação.

⁴ Prevê o artigo 149, inciso I, do CTN: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I- quando a lei assim o determine.”

⁵ Cf. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2009, p.327.

⁶ Artigo 147 do CTN: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

A principal característica do lançamento por declaração, que o diferencia do lançamento por homologação, é o fato de ser necessário, em primeiro lugar, a fazenda calcular o tributo, com base nas informações sobre matéria de fato apresentadas pelo sujeito passivo em sua declaração, notificar o sujeito passivo para pagar (ou impugnar) e, só em um segundo momento, ser possível o pagamento (ou impugnação) pelo sujeito passivo.

Em suma, no lançamento por declaração o primeiro ato é do sujeito passivo, que informa matéria de fato (em sua declaração), mas não há pagamento antes do efetivo ato administrativo de lançamento do tributo e notificação ao sujeito passivo (não há aquilo que, no lançamento por homologação, é chamado pagamento antecipado, significando um pagamento exigido antes de qualquer procedimento administrativo do fisco)⁷.

São exemplos de lançamento por declaração os lançamentos relativos ao imposto de renda da pessoa física ou jurídica, em que elas têm que prestar informações ao fisco, os impostos de importação e exportação e o imposto de propriedade territorial rural.

2.2.3. Lançamento por homologação ou autolançamento

O lançamento por homologação ou autolançamento é a hipótese em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo devido independentemente da manifestação da autoridade administrativa. Em um momento posterior, a Administração vai analisar as informações que lhe foram prestadas e as homologa. Caso o fisco não aceite o valor recolhido pelo contribuinte, instaurará o procedimento para realizar o lançamento.

O objeto da homologação não é o pagamento, mas a apuração do montante devido. O sujeito passivo é quem vai verificar o cálculo e proceder ao recolhimento do imposto. O pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, com vistas à extinção total ou

⁷ Ob. cit. p. 328-329.

parcial do crédito. Tais atos serão, entretanto, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação⁸.

Caso a lei não fixe prazo para a homologação, este será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo o prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.⁹

São exemplos de lançamento por homologação os impostos em que há circulação de bens ou serviços, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

2.3. Repetição do indébito tributário

Repetição do indébito tem o sentido de restituição do que foi recolhido indevidamente, restituição de pagamento indevido. Com efeito, não é possível o locupletamento ilícito do credor às custas do devedor. Assim, se o devedor paga indevidamente, possui o direito de repetir o que pagou, obtendo a restituição da importância indevidamente recolhida¹⁰.

O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo. Para o Direito Tributário, figura-se desimportante a vontade das partes envolvidas nas relações jurídicas havidas em seu âmbito. Não sendo cabível falar em vontade no Direito Tributário, nenhum outro requisito é necessário além da

⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 173-174.

⁹ Diz o artigo 150 e parágrafos do Código Tributário Nacional: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹⁰ MARTINS, Sergio Pinto. Ob. cit., p.185.

comprovação de que o pagamento não era devido, ou foi feito em montante maior do que o devido¹¹.

Assim, o fundamento da obrigação que possui o Estado de restituir é a vedação ao enriquecimento sem causa, tendo em vista que a única causa legítima para alguém ser devedor de um tributo é a lei, ou melhor, a ocorrência de um fato concreto que se enquadre na hipótese descrita em lei.

A restituição é devida independentemente da modalidade de pagamento¹². Existe o direito à restituição, ainda, para qualquer modalidade de lançamento, inclusive o lançamento por homologação, tenha ou não ocorrido o ato homologatório¹³.

2.4. Extinção do direito de pleitear a restituição

As ações que têm por objetivo reaver aquilo que o devedor pagou além do devido, denominadas genericamente de ações de *in rem verso*, devem ser ajuizadas dentro de um determinado prazo, a saber, o prazo prescricional. Tratando-se de tributo pago a maior, assim dispõe o artigo 168 do Código Tributário Nacional:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

¹¹ Artigo 165 do CTN: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

¹² Existe somente a ressalva do pagamento feito em estampilha, vez que em tal modalidade de pagamento não há o direito à restituição quando a destruição da estampilha ou erro no pagamento com ela efetuado for imputável ao sujeito passivo (salvo nos casos de expressa previsão da legislação tributária). Cf. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2009, p.391.

¹³ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Ob. cit., p.391.

Nota-se que o CTN estabelece o prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição. Assim, o termo inicial para o exercício de tal direito, para as hipóteses dos incisos I e II do artigo supracitado, é a data da extinção do crédito tributário, a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação ou autolancamento, ocorre, em consonância com o artigo 156, VII, do CTN e do entendimento jurisprudencial assentado no Superior Tribunal de Justiça¹⁴, com o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos dos parágrafos 1º e 4º do artigo 150 daquele mesmo diploma legal¹⁵. Entretanto, será demonstrado a seguir que tal entendimento sofreu modificações após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005.

¹⁴ Artigo 156, VII, do CTN: “Extinguem o crédito tributário: VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.”

¹⁵ Artigo 150, §§ 1º e 4º, do CTN: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

3. A DISCUSSÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

3.1. O prazo prescricional para repetição do indébito estabelecido pela Lei Complementar nº 118/2005

3.1.1. A tese dos “cinco mais cinco” firmada pelo Superior Tribunal de Justiça

A partir de meados da década de noventa, devido a diversas demandas judiciais versando sobre a devolução do empréstimo compulsório de combustíveis instituído pelo Decreto-Lei nº 2.288/1985, tido como inconstitucional, o Poder Judiciário adotou uma interpretação que desconsiderava o pagamento do tributo como termo inicial da contagem do prazo prescricional, passando a adotar como tal o momento da sua homologação tácita ou expressa, estabelecendo desta forma o prazo da repetição do indébito como sendo de dez anos¹⁶.

Com efeito, a jurisprudência consolidada da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, guardião máxima da interpretação da Lei Federal, decidiu que, em ação de repetição de indébito, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional, para efeito do artigo 168, inciso I, do CTN, deve observar a tese dos “cinco mais cinco”, ou seja, o termo *a quo* de tal prazo não é a data do recolhimento do tributo indevido, muito menos do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, e sim a data da homologação expressa ou tácita do lançamento, vez que somente a partir de tal marco é que ocorre a extinção do crédito tributário.

Como, em termos práticos, o Fisco jamais homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita). Logo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição

¹⁶ ABRAHAM, Marcus. A constitucionalidade das normas da LC 118/2005 e o atual posicionamento do STJ. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 16, nº 81, julho/agosto 2008, p. 109.

teria como termo inicial justamente o termo final da Fazenda Pública para homologar expressamente o crédito a ser restituído¹⁷.

O *leading case* que versou sobre o tema ocorreu em 04 de maio de 1994, no julgamento do Recurso Especial nº 44.221/PR, onde foi apresentada a tese de dez anos, nos seguintes termos:

O tributo, a que se denominou empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação, não se podendo falar antes desta em crédito tributário e pagamento que o extingue. Não tendo ocorrido homologação expressa, o direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita.¹⁸

Após, a tese foi firmada pela Primeira Seção no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 42.720/RS, em 14 de março de 1995, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Tributário – Empréstimo compulsório – consumo de combustível – repetição de indébito – decadência – prescrição – inoccorrência.

O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos à lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.¹⁹

3.1.2. O novo entendimento quanto ao prazo prescricional trazido pela Lei Complementar nº 118/2005

Não obstante o pacífico entendimento estabelecido por aquele Tribunal em torno da interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN, o legislador ordinário promulgou norma jurídica de natureza pretensamente interpretativa, externando o entendimento de que o

¹⁷ PELLEGRINO, Maria Beatriz Conde; LEÔNCIO, Alisson Thomaz Bretas. A Lei Complementar nº 118 e o prazo para a repetição de indébito. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 718, 23 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6925>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

¹⁸ STJ, REsp 44.221-PR, Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª Turma, j. 04.05.1994, DJ 23.05.1994 (ementa com redação dada pelos embargos de declaração julgados em 31.04.1994, DJ 19.09.1994).

¹⁹ STJ, EREsp 42.720-RS, Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, 1ª Seção, j. 14.03.1995, DJ 17.04.1995.

prazo de prescrição para a repetição do indébito, mesmo nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, será de cinco anos, ao consignar de forma expressa que, para efeito de interpretação do referido inciso, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a autolancamento, no momento do pagamento antecipado de que trata do parágrafo 1º do artigo 150 do CTN²⁰.

Desta forma, a Lei Complementar nº 118, publicada em 09 de fevereiro de 2005 (DOU- Edição Extra), sob o pretexto de adaptar o Código Tributário Nacional às novas disposições da legislação falimentar, recentemente modificada pela Lei 11.101 de mesma data, trouxe outros dois dispositivos (artigos 3º e 4º) versando sobre o prazo prescricional para repetição de indébito nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Pela leitura da norma, o prazo de cinco anos para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, relativamente aos tributos submetidos a lançamento por homologação, deixou de ser contado a partir da homologação (que, quando tácita, ocorre cinco anos após o fato gerador), e passou a sê-lo em face do pagamento antecipado. Como dificilmente ocorrerá uma homologação expressa, a alteração implicou um encurtamento na contagem do prazo prescricional, de dez (tese dos cinco mais cinco) para cinco anos²¹.

A polêmica que foi criada em torno da edição da referida Lei Complementar diz respeito às críticas realizadas por aqueles que defendiam o entendimento jurisprudencial consolidado no Superior Tribunal de Justiça, mais favorável ao contribuinte, porquanto defendiam que a LC 118/2005 foi resultado da pressão dos entes tributantes sobre o legislador

²⁰ Art. 150 do Código Tributário Nacional: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O “encurtamento” do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 140, p. 43.

contra a sedimentação deste entendimento. Realmente, trinta e nove anos após a promulgação do Código Tributário Nacional, o legislador complementar veio a alterar a jurisprudência, interpretando o artigo 168, inciso I do referido Código de forma a reduzir o prazo prescricional da ação de repetição do indébito, considerando, para tal fim, como data da extinção do crédito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a data do pagamento antecipado, independentemente da homologação, expressa ou tácita, da Fazenda competente.

Além disso, partindo do que dispõe o artigo 106, inciso I, do CTN²², determinou que tal disposição teria aplicação retroativa, entendendo-se, daí, o caráter meramente interpretativo da disposição em comento²³.

Não obstante a Lei Complementar nº 118/2005 encontrar-se em plena vigência, nova controvérsia se instalou nos tribunais. Isto porque o STJ, por ocasião do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736/PE declarou inconstitucional a parte final do artigo 4º da Lei, a qual determina de forma expressa a sua retroatividade, concluindo que tal dispositivo, por inovar no plano das normas jurídicas, apenas pode ser validamente aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da nova lei, a saber, no dia 09 de junho de 2005.

Realmente, a Corte entendeu que o artigo 4º somente seria aplicável às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de cento e vinte dias da publicação da Lei (período de *vacatio legis*, previsto naquela norma), sendo impossível a retroação determinada pelo próprio texto da Lei.

3.2. A discussão firmada no AIERESP Nº 644.736/PE sobre a constitucionalidade dos artigos 3º e 4º da LC 118/2005

3.2.1. A tese defendida pela Fazenda Nacional quanto ao prazo prescricional para a repetição do indébito tributário

Observando a já explicitada jurisprudência consolidada da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a Segunda Turma daquela Casa, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 644.736/PE, decidiu que, em ação de repetição de indébito, em se

²² Artigo 106 do CTN: “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

²³ PELLEGRINO, Maria Beatriz Conde; LEÔNICIO, Alisson Thomaz Bretas. A Lei Complementar nº 118 e o prazo para a repetição de indébito . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 718, 23 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6925>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional, para efeito do artigo 168, inciso I, do CTN, deve observar a tese dos “cinco mais cinco”, ou seja, o termo *a quo* de tal prazo não é a data do recolhimento do tributo indevido, muito menos do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, e sim a data da homologação expressa ou tácita do lançamento, vez que somente a partir de tal marco é que ocorreria a extinção do crédito tributário²⁴.

Contra tal decisão, a Fazenda Nacional opôs embargos de divergência, sustentando a tese de que com o advento do artigo 3º da Lei Complementar nº 118, que se trataria de uma lei interpretativa, encerrou-se a controvérsia jurisprudencial e doutrinária em torno do termo inicial a partir do qual deve ser contado o prazo prescricional de cinco anos para pleitear a repetição do indébito, uma vez que o referido artigo dispõe expressamente que, para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do artigo 150 da referida lei e, portanto, é a partir daí que começa a fluir o prazo quinquenal para que o contribuinte pleiteie a repetição do indébito.

Para o Fisco, a norma legal esclarece que o ato do pagamento extingue o crédito tributário sob condição resolutória, significando que o pagamento produz todos os seus efeitos, inclusive a extinção do crédito tributário, desde o momento de sua realização. A referida condição resolutória, que é o lançamento, se vier a acontecer, apenas apagaria os efeitos do ato do pagamento que já havia se efetivado e produzido os respectivos efeitos, tornando-o sem validade e, por consequência, ensejando um novo lançamento.

Em outros termos, o § 1º do artigo 150 do CTN não submete o ato de pagamento do tributo a uma condição suspensiva, o que conduziria à conclusão incorreta, segundo a Fazenda, de que o pagamento do tributo só produziria seus efeitos, inclusive o da extinção do crédito tributário, com a ocorrência da condição suspensiva, ou seja, com a homologação tácita.

Portanto, para a Fazenda Nacional, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos a autolancamento, deve ser a data efetiva em que o contribuinte

²⁴STJ, REsp nº 644.736/PE, Relator Ministro Franciulli Netto, 2ª Turma, j. 24.08.2004, DJ 14.03.2005.

recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, a princípio, como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Logo, o contribuinte tem cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez, conforme preconiza a tese dos “cinco mais cinco”²⁵.

Note que a Fazenda Nacional, mesmo antes do advento da Lei Complementar nº 118/2005, sempre defendeu a aplicação do prazo prescricional de cinco anos para o pedido de restituição do indébito tributário, havendo apenas reiterado tal posicionamento por ocasião da edição da Lei. E é por esta razão que, segundo o entendimento do ente fazendário, o artigo 3º da Lei Complementar é um dispositivo interpretativo e, como tal, deverá ser aplicado não apenas imediatamente, mas também de forma retroativa, conforme o disposto no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Isto porque, entendendo-se a norma como meramente interpretativa, deve esta ter seus efeitos projetados inclusive sobre fatos ocorridos antes de sua vigência, o que é legitimado pelo artigo 4º da referida Lei Complementar.

Conforme explicitado a seguir, a Primeira Seção negou provimento aos embargos de divergência da Fazenda, rechaçando tal tese. Em face desta decisão, o ente opôs embargos de declaração, defendendo que a Seção não poderia deixar de aplicar o artigo 4º da Lei, segunda parte, sem que a sua inconstitucionalidade tivesse sido previamente declarada pela Corte Especial do STJ. Tais embargos foram rejeitados e, contra tal acórdão, foi interposto Recurso Extraordinário para o Supremo Tribunal Federal, que deu provimento ao recurso da Fazenda, reconhecendo a violação ao princípio da reserva de plenário²⁶.

Cumprindo a decisão do STF, a Primeira Seção do STJ determinou o processamento do incidente de inconstitucionalidade do artigo 4º da LC 118/2005, na parte

²⁵ ABRAHAM, Marcus. A constitucionalidade das normas da LC 118/2005 e o atual posicionamento do STJ. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 16, nº 81, julho/agosto 2008, p. 121-122.

²⁶ Artigo 97 da Constituição Federal: “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

que determina a aplicação retroativa do disposto no artigo 3º da mesma Lei, ocasião em que a Corte Especial desta Casa Julgadora pronunciou-se sobre a interpretação daquele diploma legal.

O objeto controverso do AIERESP nº 644.736/PE envolveu duas questões, a saber, a natureza interpretativa ou modificativa do artigo 3º da LC 118/2005 e a legitimidade constitucional do artigo 4º, segunda parte, desta Lei, que determinou a aplicação retroativa do artigo 3º, tal como previsto no artigo 106, inciso I, do CTN.

3.2.2. A interpretação da Corte Especial do STJ sobre a natureza modificativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005

A Corte Especial, ao analisar a Lei Complementar nº 118/2005, entendeu que o citado artigo 3º tem natureza modificativa, e não simplesmente interpretativa e, por consequência, não poderia ter aplicação retroativa. Isto porque tal dispositivo, a pretexto de interpretar, conferiu à norma interpretada (a saber, o artigo 168, inciso I, do CTN), um conteúdo e um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário.

Realmente, no que tange à prescrição da ação de repetição de indébito tributário, assim havia se firmado o entendimento do STJ:

Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.²⁷

Nota-se que a jurisprudência do STJ, em diversos precedentes, ao consolidar a tese dos “cinco mais cinco”, estabeleceu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu aquele Tribunal é a

²⁷ STJ, AIERESP nº 644.736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, j. 06.06.2007, DJ 27.8.2007.

interpretação legítima, porquanto emanada do órgão constitucionalmente competente para fazê-lo.

Assim, a Corte Especial do STJ entendeu que o artigo 3º da LC 118/2005, ao pretender interpretar tais enunciados, conferiu-lhes um sentido e um alcance diverso daquele atribuído pelo Poder Judiciário. Por conseguinte, inevitável a conclusão de que a Lei inovou no plano normativo, porque retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, que foi aquele estabelecido como correto pelo STJ, tribunal intérprete e guardião da Lei Federal.

Concluiu-se, então, que não pode ser considerada interpretativa a lei que possui o objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais, pois somente a jurisprudência poderia, de forma legítima, modificar a jurisprudência.

3.2.3. A interpretação da Corte Especial do STJ sobre a inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005

A Corte Especial entendeu que a Lei Complementar nº 118/2005 não se trata de lei meramente interpretativa, porquanto o artigo 3º, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado legitimamente a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da referida Lei, que ocorreu cento e vinte dias após a sua publicação (artigo 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.

O voto condutor do julgado da Corte afirmou que não se nega ao Poder Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, a eventual interpretação formada em relação a ela), entretanto, não poderia fazê-lo com efeitos retroativos. Realmente, permitir a aplicação do artigo 3º sobre fatos passados, principalmente aqueles objeto de demandas em juízo, implicaria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, o que afetaria a autonomia e a independência do Poder Judiciário.

E, da leitura do artigo 4º da Lei, em sua segunda parte, observa-se que este determina, de modo expresso, que, no tocante ao seu artigo 3º, seja observado “o disposto no art.106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos.

Diante desta situação, entendeu o STJ que permitir a aplicação retroativa do dispositivo em questão implicaria ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada²⁸, bem como desatendia ao dispositivo constitucional que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo²⁹.

Logo, cuidando-se de norma que reduz o prazo prescricional, deve-se observar, no momento de sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações como esta. Por esta regra, pronunciou-se o Tribunal, o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.

Assim, conclui-se que a Corte Especial, no julgamento do AIERESP nº 644.736/PE, ao determinar a inconstitucionalidade do artigo 4º da LC 118/2005, no que tange à retroatividade do artigo 3º, que estabeleceu a contagem do prazo prescricional quinquenal a partir do pagamento indevido, estabeleceu uma regra de transição quanto à aplicabilidade do mesmo dispositivo.

Apesar de, pretensamente, o STJ ter pacificado o entendimento quanto à contagem do prazo para a repetição do indébito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o capítulo a seguir demonstrará que os Ministros daquela Corte continuam a divergir quanto à aplicação prática desta suposta “regra de transição” estabelecida no referido julgado.

²⁸ Artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

²⁹ Artigo 2º da Constituição Federal: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

4. A DIVERGÊNCIA NO ÂMBITO DO STJ QUANTO À CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM FACE DO DIREITO INTERTEMPORAL

4.1. Regra de transição estabelecida no AIERESP nº 644.736/PE

Conforme observado, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644.736/PE, foi declarada a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional ", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005.

Em outras palavras, decidiu-se que o artigo 3º da Lei não pode ser aplicado retroativamente, pois não é norma de caráter interpretativo, porquanto reduziu o prazo prescricional da ação de repetição de indébito ao considerar como data da extinção do crédito tributário a data do pagamento antecipado, e não a data da homologação, expressa ou tácita, efetuada pela Fazenda Pública.

E a fim de que fossem respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, é necessária a observância das regras de direito intertemporal na aplicação da nova regra prescricional.

Assim, o tema da prescrição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e a questão do novo prazo prescricional trazido pela Lei Complementar nº 118/2005 (cinco anos a contar do pagamento indevido) deve ser analisado, na prática, a partir da diferenciação de duas situações, a saber:

- (a) Ajuizamento da ação antes da vigência da LC 118/2005 (a qual ocorreu em 09.06.2005);
- (b) Ajuizamento da ação após a vigência da LC 118/2005.

Se o ajuizamento da ação ocorreu antes do início da vigência da LC 118/2005, deve ser aplicado o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita, ou seja, aplica-se a tese dos “cinco mais cinco”.

Nesta hipótese, não há divergência no STJ quanto à aplicação do prazo prescricional, se de cinco anos (prazo previsto pela LC nº 118/2005) ou se de dez anos (tese dos “cinco mais cinco”), uma vez que restou assentado pela Corte Especial que o artigo 3º da Lei somente se aplica a ações ajuizadas posteriormente ao prazo de 120 dias (*vacatio legis*) da publicação da referida norma.

Se o ajuizamento da ação for após a vigência da LC 118/05, há que se analisar a data em que realizado o recolhimento indevido do tributo, se antes ou após a vigência da LC 118/2005. Assim, deve-se identificar dois aspectos: 1) data do ajuizamento da ação e 2) data do pagamento do tributo.

Nesta hipótese, surge a divergência no STJ quanto à aplicação do prazo prescricional, mesmo após o pronunciamento da Corte Especial no âmbito do AIERESP nº 644.736/PE. Com efeito, verifica-se que a celeuma gira em torno da suposta “regra de transição” estabelecida no voto condutor do julgado, a qual é reproduzida a seguir:

Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.

(...)

Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.³⁰

³⁰ STJ, AIERESP nº 644.736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, j. 06.06.2007, DJ 27.8.2007.

Em outras palavras, afirma o julgado que, em ações ajuizadas após a Lei Complementar nº 118/2005, se o pagamento foi realizado após sua vigência, o prazo para a repetição do indébito será de cinco anos, contados deste pagamento. É a regra expressa no artigo 3º da Lei, sempre defendida pela Fazenda Nacional: prescrição quinquenal. Entretanto, se o pagamento foi realizado antes da LC 118/2005 e o ajuizamento da ação ocorreu após a vigência da Lei, será aplicada a regra dos “cinco mais cinco” (prescrição decenal), salvo se a prescrição, iniciada pela lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.

Visando à melhor compreensão do tema, são citados dois exemplos quanto à regra de direito intertemporal aplicada à interpretação da LC 118/2005.

No primeiro exemplo, o recolhimento indevido do tributo ocorreu em junho de 1999. A Lei Complementar nº 118/2005 entrou em vigor em 09 de junho de 2006. Já o ajuizamento da ação foi realizado em junho de 2006. Pela regra antiga (tese dos “cinco mais cinco”), o contribuinte teria até junho de 2009 para ajuizar a ação (dez anos). Assim, até a entrada em vigor da nova lei, passaram-se seis anos. Logo, o saldo prescricional a fluir é de quatro anos.

A conclusão do primeiro exemplo é que, se o saldo a fluir é menor do que o prazo estabelecido pela nova lei, aplica-se por inteiro a regra antiga (tese dos cinco mais cinco).

No segundo exemplo, o recolhimento indevido do tributo ocorreu em junho de 2001. A Lei Complementar nº 118/2005 entrou em vigor em 09 de junho de 2006. Já o ajuizamento da ação foi realizado em junho de 2006. Pela regra antiga (tese dos “cinco mais cinco”), o contribuinte teria até junho de 2011 para ajuizar a ação (dez anos). Assim, até a entrada em vigor da nova lei, passaram-se quatro anos. Logo, o saldo prescricional a fluir é de seis anos.

A conclusão do segundo exemplo é que, se o saldo a fluir é maior do que o prazo estabelecido pela nova lei, aplica-se a regra trazida pela nova lei (cinco anos a contar do pagamento indevido).

Por não ser uma regra de interpretação fácil, os julgados posteriores ao AIERESP nº 644.736/PE passaram a aplicá-la às hipóteses concretas, posicionando-se os Ministros sobre a referida regra de direito intertemporal. Entretanto, o tormentoso tema da prescrição para a repetição do indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que havia sido supostamente pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quando do seu julgamento à unanimidade pela Corte Especial passou, mais uma vez, a produzir entendimentos diversos, como será apresentado no próximo tópico.

4.2. O posicionamento dos Ministros da Primeira e Segunda Turmas do STJ quanto à regra de transição firmada pela Corte Especial

4.2.1. O posicionamento da Ministra Eliana Calmon

Analisando a referida regra de transição estabelecida pelo voto condutor do AIERESP nº 644.736/PE, bem como o entendimento sobre a contagem do prazo prescricional já explicitado neste trabalho, assim se manifestou a Ministra Eliana Calmon:

Embora, **em tese**, esse seja um entendimento possível, tenho-o por incoerente com a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da Lei Complementar 118/2005, proferida pela Corte Especial. É que, uma vez declarada inconstitucional, a referida norma não produz qualquer efeito.

Assim, a alteração da regra de contagem do termo inicial do prazo prescricional para a repetição de indébito, promovida pelo art. 3º da LC 118/05, não deve ser aplicada em relação aos pagamentos efetuados anteriormente à sua vigência, ou seja, antes de **09.06.2005**.

(omissis)

Em suma: por força da declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC 118/05, prevalece a regra consagrada na jurisprudência do STJ, no sentido de que o termo inicial do prazo prescricional para o contribuinte pleitear a repetição de indébito, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a data em que ocorrida a homologação, expressa ou tácita, regra que se aplica a todos os pagamentos efetuados no período anterior à vigência da LC 118/05, ocorrida em 09.06.2005.³¹

É de fácil percepção que a Ministra tem um posicionamento quanto à contagem do prazo prescricional para a repetição de indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação diverso daquele esposado no AIERESP nº 644.736/PE, referente à regra de transição.

³¹ STJ, REsp nº 1.049.518/CE, Relatora Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 26/02/2009.

Isto porque, para a Ministra, a tese dos “cinco mais cinco” será aplicada para todos os pagamentos efetuados no período anterior à vigência da LC 118/2005. Assim, não se alinha ao pensamento de que “a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.”³²

Assim, segundo a Ministra, se o pagamento foi efetuado em momento anterior à vigência da LC nº 118/2005, ainda que o saldo prescricional a fluir seja maior do que o prazo estabelecido pela nova lei, aplica-se a regra antiga (prazo prescricional de dez anos), nunca a regra trazida pela nova lei (cinco anos a contar do pagamento indevido). A justificativa para tal entendimento é que se a Corte Especial declarou inconstitucional o artigo 4º da Lei (que fala sobre a aplicação retroativa do artigo 3º), esta norma não produzirá nenhum efeito.

4.2.2. O posicionamento do Ministro Luiz Fux

O Ministro Luiz Fux entende que, em se cuidando de pagamento indevido realizado antes da vigência da LC nº 118/2005, no que pertine ao prazo prescricional para a repetição do indébito no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve ser aplicada analogicamente a regra de direito intertemporal prevista no artigo 2.028 do Código Civil de 2002³³.

Com efeito, assim se manifesta o julgador em seus votos:

Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.”)³⁴.

³² STJ, AIERESP nº 644.736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, j. 06.06.2007, DJ 27.8.2007.

³³ Artigo 2.028 do Código Civil: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.”

³⁴ STJ, AgRg no REsp nº 1.003.160 / RS, Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 15.09.2008.

No tocante à contagem do prazo prescricional, é bem verdade que o artigo 2.028 do Código Civil enuncia uma regra sobre como calcular os prazos prescricionais. Entretanto, a crítica que se faz é que a aplicação de uma regra de Direito Privado para um ramo do Direito Público, como é o Direito Tributário, não parece ser a solução mais acertada. Ademais, a disciplina civilista quanto à prescrição poderia produzir uma interpretação diversa daquela encerrada no voto proferido pelo relator do AIERESP nº 644.736/PE, o qual se baseou em precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação do direito intertemporal.

4.2.3. O posicionamento do Ministro Castro Meira

O Ministro Castro Meira adota a “regra de transição” firmada no AIERESP nº 644.736/PE e, citando o trecho do voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki em seus votos, explicita seu entendimento sobre o tema:

(...)

"Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova".

Esmiuçando essa proposição, pode-se tripartir a sistemática de contagem da prescrição conforme a data em que efetuado o recolhimento indevido:

- a) quanto aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da LC nº 118/05, observa-se estritamente a "sistemática dos cinco mais cinco";
- b) no que tange aos pagamentos efetivados entre 10.06.00 e 09.06.05, obedece-se à "sistemática dos cinco mais cinco" com certo temperamento, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições;
- c) no tocante aos recolhimentos efetuados de 10.06.05 em diante, incide a LC nº 118/05 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido.³⁵

Assim, o Ministro parece se alinhar ao pensamento esposado pela Corte Especial acerca da aplicação da regra de transição, esmiuçando, na prática, as hipóteses em que esta seria aplicada, de acordo com a data em que realizado o pagamento do tributo.

³⁵ STJ, REsp nº 1.097.624/PR, Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ 12/02/2009.

4.2.4. O posicionamento do Ministro Mauro Campbell Marques

O Ministro Mauro Campbell Marques adota a “regra de transição” firmada no AIEResp nº 644.736/PE, seguindo a linha de raciocínio do Ministro Castro Meira, no momento de aplicá-la às hipóteses fáticas:

Com efeito, assim deve ser a sistemática de contagem da prescrição conforme a data em que efetuado o recolhimento indevido: a) quanto aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da LC nº 118/05, observa-se estritamente a "sistemática dos cinco mais cinco"; b) no que tange aos pagamentos efetivados entre 10.06.00 e 09.06.05, obedece-se a "sistemática dos cinco mais cinco" com certo temperamento, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições; c) no tocante aos recolhimentos efetuados de 10.06.05 em diante, incide a LC nº 118/05 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido.³⁶

4.2.5. O posicionamento do Ministro Francisco Falcão

O Ministro Francisco Falcão segue a mesma sistemática de contagem do prazo prescricional adotada pelos Ministros Castro Meira e Mauro Campbell no que pertine à observância da “regra de transição” firmada no AIEResp nº 644.736/PE. Confira-se trecho de um de seus votos:

Conforme consignado no julgamento dos EREsp nº 644.736/PE acerca da regra de direito intertemporal aplicada à questão da prescrição, é imperioso salientar que, estabelecendo a nova lei um prazo prescricional menor, tal prazo começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição que se iniciou sob a égide da lei anterior vier a se completar em menos tempo, conforme esta lei antecedente, que, em tal hipótese, continuará a reger a contagem do prazo prescricional.

(omissis)

Assim, verifica-se que o saldo prescricional a fluir pela lei pretérita, até a data da entrada em vigor da LC nº 118/05, figurava-se inferior à totalidade do prazo estabelecido pela nova lei, devendo o prazo prescricional ser contado, destarte, integralmente pela regra antiga.

Logo, deve ser aplicada ao caso em tela a regra de prescrição dos "cinco mais cinco" para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não a da prescrição quinquenal estabelecida pelo art. 3º da LC nº 118/05.³⁷

³⁶ STJ, AgRg no REsp nº 1.008.558/SP, Relator Ministro Mauro Campbell, 2ª Turma, DJ 16.02.2009.

³⁷ STJ, Resp nº 982.022/SE, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ 19.11.2007.

4.2.6. O posicionamento da Ministra Denise Arruda

A Ministra Denise Arruda nada fala sobre a questão do direito intertemporal, porém parece alinhar-se ao entendimento da Ministra Eliana Calmon quando se refere à aplicação da tese dos cinco mais cinco a situações ocorridas até 9 de junho de 2005:

Registre-se, ainda nesse sentido, que a Corte Especial, na sessão de 6 de junho de 2007, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp 644.736/PE, declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005.

(omissis)

Assim, prevalece a tese dos "cinco mais cinco" para as ações de repetição e compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que se refiram a situações ocorridas até 9 de junho de 2005.³⁸

Critica-se a expressão “situações ocorridas até 9 de junho de 2005”. Realmente, a Ministra entende que, devido à declaração de inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, prevalecerá a tese dos “cinco mais cinco” para ações de repetição de indébito na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que se refiram a situações ocorridas até a vigência da aludida Lei Complementar. A redação é obscura, porque não há como se afirmar categoricamente que o termo “situações” estaria se referindo a pagamento indevido. Poderia, talvez, estar se referindo ao ajuizamento da ação feito antes da vigência da Lei.

³⁸ STJ, REsp nº 929.919/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 12/05/2008.

5. CONCLUSÃO

A presente monografia buscou analisar como tem sido tratada a questão da aplicação do prazo prescricional para que o contribuinte efetue a repetição ou a compensação do indébito tributário no caso específico de tributos sujeitos a lançamento por homologação no seio da mais alta Corte uniformizadora da Lei Federal do país, o Superior Tribunal de Justiça.

Verificou-se que, desde a década de 90, aquele Tribunal havia consolidado sua jurisprudência no sentido de que, nas ações de repetição de indébito, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional, para efeito do artigo 168, inciso I, do CTN, deveria ser observada a tese dos “cinco mais cinco”.

Por meio desta tese, o STJ entende que o termo *a quo* do prazo prescricional não é a data do recolhimento do tributo indevido, muito menos do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, e sim a data da homologação expressa ou tácita do lançamento, vez que somente a partir de tal marco é que ocorre a extinção do crédito tributário.

E como na prática, a Fazenda nunca realiza a homologação expressa, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador, pela homologação tácita do lançamento. Logo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição teria como termo inicial justamente o termo final da Fazenda Pública para homologar expressamente o crédito a ser restituído, o que geraria um prazo de dez anos para o contribuinte reaver o que havia recolhido indevidamente aos cofres públicos.

Entretanto, constatou-se que, após o advento da Lei Complementar nº 118/2005, nova celeuma foi instaurada naquela Corte. Isto porque a referida Lei em seu artigo 3º dispôs expressamente que, para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do

artigo 150 da referida lei e, portanto, é a partir daí que começa a fluir o prazo quinquenal para que o contribuinte pleiteie a repetição do indébito.

Por esta interpretação, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos a autolancamento, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o tributo indevidamente. Logo, o contribuinte teria cinco anos para pleitear o indébito do Fisco, e não dez, conforme a tese dos “cinco mais cinco”.

E é por esta razão que a Fazenda Pública passou a defender que o artigo 3º da Lei Complementar é um dispositivo interpretativo e, como tal, deverá ser aplicado não apenas imediatamente, mas também de forma retroativa, conforme o disposto no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Verificou-se, ainda, no presente trabalho que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644.736/PE, foi declarada a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional ", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005.

Neste julgado, o STJ entendeu que o artigo 3º da Lei não pode ser aplicado retroativamente, pois não é norma de caráter interpretativo, uma vez que reduziu o prazo prescricional da ação de repetição de indébito ao considerar como data da extinção do crédito tributário a data do pagamento antecipado, e não a data da homologação, expressa ou tácita, efetuada pela Fazenda Pública.

E a fim de que fossem respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, tornava-se necessária a observância das regras de direito intertemporal na aplicação da nova regra prescricional.

Desta forma, a Corte enunciou uma regra de transição, a ser aplicada mormente àquelas situações em que o ajuizamento da ação ocorreu após a vigência da Lei Complementar nº 118/2005, porém os pagamentos indevidos haviam sido efetuados em momento anterior à entrada em vigor da referida norma.

Observando a regra de direito intertemporal, o termo inicial do novo prazo seria o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, viesse a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.

Ocorre que, provavelmente, por não ser uma regra de interpretação fácil, os julgados posteriores ao AIERESP nº 644.736/PE passaram a aplicá-la às hipóteses concretas, posicionando-se os Ministros de maneiras diferenciadas sobre a referida regra de direito intertemporal.

Destarte, a presente monografia concluiu que, não obstante o julgamento à unanimidade proferido na AI nos EREsp 644.736/PE, o tema da prescrição nos tributos sujeitos à lançamento por homologação continua apresentando divergência de entendimentos no âmbito da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

A título de exemplo, verificou-se que a Ministra Eliana Calmon manifesta um entendimento quanto à contagem do prazo prescricional para a repetição de indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação diverso daquele esposado no AIERESP nº 644.736/PE, referente à regra de transição.

Realmente, para a julgadora, a tese dos “cinco mais cinco” será aplicada para todos os pagamentos efetuados no período anterior à vigência da LC 118/2005, não concordando com o entendimento de que “a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova”.

Por outro lado, ilustra-se que o Ministro Luiz Fux entende que, em se cuidando de pagamento indevido realizado antes da vigência da LC 118/2005, no que pertine ao prazo prescricional para a repetição do indébito no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve ser aplicada analogicamente a regra de direito intertemporal prevista no artigo 2.028 do Código Civil de 2002.

Desta forma, tal como hoje se apresenta, a jurisprudência do STJ sobre a matéria continua oscilando, não obstante o julgamento do AIERESP nº 644.736/PE tenha, à unanimidade, servido para pretensamente colocar um ponto final nas divergências de

entendimento sobre o tema da prescrição. Nota-se que, nos julgados pesquisados, apesar de apresentarem posicionamentos distintos quanto à aplicação prática da “regra de transição” estabelecida naquele julgado, os Ministros vêm citando o AIERESP nº 644.736/PE como o marco pacificador da questão. Entretanto, não houve, até o momento, efetiva discussão entre os magistrados daquele Sodalício sobre as consequências de uma interpretação díspare sobre a regra de direito intertemporal a ser aplicada na contagem do prazo de prescrição para a repetição do indébito tributário no caso de tributos sujeitos a autolançamento.

A situação ainda se agrava mais quando constata-se que a referida matéria já está sendo submetida à sistemática do julgamento para recursos repetitivos estabelecido pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil³⁹, vinculando o entendimento de todas as instâncias ordinárias do país, conforme pode-se extrair do recente julgado representativo da controvérsia afetado pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA.

³⁹ Art. 543-C do Código de Processo Civil: “Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Acrescentado pela L-011.672-2008).

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.

§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo.”

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação corresponsiva.

2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada:

"Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I, I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inserida no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração.

(...)

... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não,

se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as consequências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3a ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo Il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3a ed., págs. 294 a 296).

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir

que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008⁴⁰.

Por fim, é válido esclarecer que o presente estudo optou por apresentar o entendimento daqueles Ministros que se posicionaram ostensivamente sobre a interpretação da contagem do prazo prescricional para a repetição do indébito de tributos cujo recolhimento ocorreu anteriormente à vigência da LC 118/05, porém cujo ajuizamento da ação de repetição do indébito efetuou-se após a vigência deste diploma legal (“regra de transição”).

No que pertine ao posicionamento de outros Ministros que integram as Turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, esclarece-se que este estudo não obteve êxito em detectar um posicionamento claro sobre a referida regra de transição nos votos dos demais Relatores pesquisados que não aqueles citados neste trabalho, o que não exclui a hipótese do entendimento dos Senhores Ministros estar explicitado em outros votos que não aqueles objeto da seleção efetuada no período de desenvolvimento desta pesquisa.

⁴⁰STJ, REsp nº 1.002.932/SP, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, j. 25.11.2009, DJ 18.12.2009.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. A constitucionalidade das normas da LC 118/2005 e o atual posicionamento do STJ. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 16, nº 81, julho/agosto 2008.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2009.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa, de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União nº 191-A.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 27.11.2009.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 02.03.2010.
- BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm>. Acesso em: 16.02.2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 44.221/PR**, Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª Turma, j. 04.05.1994, DJ 23.05.1994 (ementa com redação dada pelos embargos de declaração julgados em 31.04.1994, DJ 19.09.1994).
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **EResp nº 42.720/RS**, Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, 1ª Seção, j. 14.03.1995, DJ 17.04.1995.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 644.736/PE**, Relator Ministro Franciulli Netto, 2ª Turma, j. 24.08.2004, DJ 14.03.2005.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AIERESP nº 644.736/PE**, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, j. 06.06.2007, DJ 27.8.2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 982.022/SE**, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ 19.11.2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 929.919/SP**, Relatora Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 12/05/2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no REsp nº 1.003.160/RS**, Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 15/09/2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 1.097.624/PR**, Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ 12.02.2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no REsp nº 1.008.558/SP**, Relator Ministro Mauro Campbell, 2ª Turma, DJ 16.02.2009.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 1.049.518/CE**, Relatora Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 26.02.2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 1.002.932/SP**, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, j. 25.11.2009, DJ 18.12.2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O “encurtamento” do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 140.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.
- NEGRÃO, Theotonio. **Código de Processo Civil e legislação processual em vigor**. 42ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PELLEGRINO, Maria Beatriz Conde; LEÔNCIO, Alisson Thomaz Bretas. A Lei Complementar nº 118 e o prazo para a repetição de indébito . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 718, 23 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6925>>. Acesso em: 02 fev. 2010.